

0-795908

*На правах рукописи*



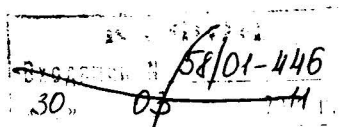
**ШОТТ Ольга Игоревна**

**УЧЕТНО-АНАЛИТИЧЕСКОЕ  
ОБЕСПЕЧЕНИЕ УПРАВЛЕНИЯ  
ТОРГОВЫМИ ХОЛДИНГАМИ**

Специальность: 08.00.12 - Бухгалтерский учет, статистика

**АВТОРЕФЕРАТ**  
диссертации на соискание ученой степени  
кандидата экономических наук

Йошкар-Ола - 2011



Диссертация выполнена на кафедре бухгалтерского учета ГОУ ВПО "Красноярский государственный торгово-экономический институт (КГТЭИ)"

Научный руководитель -	доктор экономических наук, доцент Сацук Татьяна Павловна
Официальные оппоненты:	доктор экономических наук, профессор Адамов Насрулла Абдурахманович  кандидат экономических наук, доцент Федосенко Татьяна Владимировна
Ведущая организация -	ЧОУ ВПО "Институт экономики, управления и права (г. Казань)"

Защита состоится 16 апреля 2011 года в 13<sup>00</sup> часов на заседании диссертационного совета ДМ 212.115.05 при ГОУ ВПО "Марийский государственный технический университет" по адресу: 424006, Йошкар-Ола, Панфилова, 17 Марийский государственный технический университет, корпус 3, ауд.316.

Юридический и почтовый адрес университета: 424000, г. Йошкар-Ола, пл. Ленина, 3.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке ГОУ ВПО "Марийский государственный технический университет".

Автореферат разослан 16 марта 2011 года.

НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА КФУ



0000790877

Ученый секретарь диссертационного  
совета, канд. экон. наук, доцент

Л.Я.Яковлева

## ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

**Актуальность темы исследования.** В российской экономике торговля стала занимать одно из лидирующих мест среди других отраслей. В условиях глобализации экономики организации торговли, особенно холдинги, играют важную роль, обеспечивая эффективное взаимодействие с зарубежными партнерами, завоевание рынков сбыта товаров, эффективную стратегическую направленность торгового бизнеса в целом.

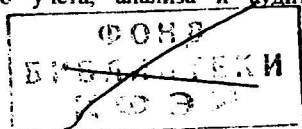
В России в 2010 году по данным Федеральной службы государственной статистики зарегистрировано 560,5 тысяч организаций оптовой торговли, включая торговлю через агентов. Кроме того, осуществляли свою деятельность 72,6 тысяч организаций, торгующих автотранспортными средствами, мотоциклами и осуществляющими их обслуживание и ремонт, а также 216,1 тысяч организаций розничной торговли, не считая индивидуальных предпринимателей. Совокупный оборот организаций оптовой торговли за 2009 год составил 23295,8 млрд. рублей, что примерно в 4,5 раза больше, чем оборот розничной торговли (5184,6 млрд. рублей). Среднегодовая численность работников занятых в организациях оптовой торговли в 2009 году составляло 3125,8 тысяч человек, в розничной торговле - 2362,7 тысяч человек.

Для более эффективных схем товародвижения торговые организации все чаще объединяют свои усилия с партнерами по бизнесу, создавая торговые холдинги. Управление холдингом, как сложной структурой, включающей организации разных организационно-правовых форм деятельности и форм собственности, предполагающей единое управление для достижения общих целей в осуществлении бизнеса, не может быть эффективным без учетно-аналитического обеспечения всех уровней управления надежными и достоверными сведениями об издержках, прибыли отдельных организаций, отдельных сегментов бизнеса и деятельности холдинга в целом.

Использование в торговом бизнесе большого количества посредников, дистрибьюторов, дилеров, широкой сети маркетинговой информации, необходимость знаний таможенного, валютного и налогового законодательства, - предъявляют к системе учетно-аналитического обеспечения управления торговыми холдингами особые требования. Консолидация бизнеса в рамках холдинга, в свою очередь, ориентирует систему учета и отчетности на использование международных стандартов. Разноплановость методического инструментария учета и формирования отчетности в организациях торговых холдингов требует глубокого исследования и научного обоснования. В этой связи тема исследования рассматривается нами как актуальная и значимая.

**Степень разработанности проблемы.** В современной экономической литературе опубликовано немало трудов, посвященных проблемам бухгалтерского учета и отчетности торговых организаций.

Вопросы формирования учетной информации, ее анализа и оценки, формирования отчетности исследованы с разных сторон в работах, посвященных развитию теории и методологии бухгалтерского учета, анализа и аудита:



Н.А.Адамова, М.А.Азарской, А.С.Бакаева, П.С.Безруких, М.А.Вахрушиной, В.Г.Гетьмана, Е.А.Еленевской, Д.А.Ендовицкого, О.В.Ефимовой, В.Б.Ивашкевича, Р.Г.Каспиной, А.Н.Кизилова, В.Г.Когденко, В.В.Ковалева, М.И.Кутера, Н.Т.Лабынцева, М.В.Мельник, Е.А.Мизиковского, О.А.Мироновой, Е.В.Никифоровой, В.Ф.Паля, В.И.Петровой, В.С.Плотникова, В.И.Подольского, В.Л.Поздеева, Г.В.Савицкой, Т.М.Садыковой, Я.В.Соколова, В.Я.Соколова, А.Е.Суглобова, Н.Н.Хахоновой, А.Д.Шеремета Л.З.Шнейдмана и других ученых.

В зарубежной экономической литературе разнообразные теоретические и практические аспекты учета, применения норм международных стандартов при формировании показателей отчетности отдельных организаций и консолидированной отчетности групп предприятий, холдингов нашли свое отражение в трудах Л.А.Бернштейна, М.Ф.Ван Бреда, Ж.Ришара, Е.С.Хендрексена и других. Исследования маркетинговой и торговой деятельности раскрыты Ф.Котлером, Р.Коузом и другими.

При всем многообразии подходов и научных концепций, освещающих вопросы учета, отчетности в зарубежной и отечественной литературе, все же недостаточно комплексных исследований, посвященных вопросам учетно-аналитического обеспечения управления торговыми холдингами. Между тем, возрастающая конкуренция торгового бизнеса в России и за рубежом, требует более глубокого изучения теоретической и методической разработанности указанной проблематики.

Цель диссертационного исследования заключается в разработке комплекса теоретических и методических вопросов формирования учетно-аналитического обеспечения, отражающего особенности учета издержек обращения и прибыли организаций торговых холдингов. В соответствии с целью диссертационного исследования в работе сформулированы следующие задачи:

- обосновать роль издержек обращения в информационном обеспечении эффективного управления российскими торговыми холдингами;
- систематизировать нормативно-правовое обеспечение учета внешнеторговой деятельности торговых холдингов и выявить особенности, влияющие на организацию бухгалтерского учета товарооборота, издержек обращения и прибыли;
- разработать методические рекомендации по учету, обосновать критерии и уточнить классификацию издержек обращения торговых организаций, входящих в холдинг;
- выявить особенности формирования издержек в организациях оптовой торговли и определить направления совершенствования их учета;
- разработать рекомендации по учету издержек в организациях розничной торговли;
- разработать методику учета прибыли и выделить особенности отражения отдельных ее элементов в финансовой отчетности торговых холдингов;
- обосновать выбор моделей учета прибыли для целей налогового учета в малых предприятиях, повышающие информативность управления ими.

**Область исследований.** Выбранная тема исследования соответствует научным направлениям ВАК по специальности 08.00.12 "Бухгалтерский учет, статистика".

**Предметом исследования** является комплекс теоретических, методологических вопросов учета торговой деятельности и ее сегментов, методического инструментария формирования отчетности в соответствии с международными стандартами.

**Объектом исследования** являются системы учета и отчетность, используемые на практике подходы к формированию показателей деятельности торговых организаций, их отражению в системе бухгалтерского и налогового учета, отчетности, используемые для повышения информативности управленческих решений в торговых холдингах.

**Теоретической и методологической основой исследования** явились научные труды ведущих отечественных и зарубежных ученых по проблемам учета, отчетности в торговле, положения международных стандартов финансовой отчетности в части формирования отчетов по сегментам. В работе использованы законодательные акты, нормативные документы, положения по бухгалтерскому и налоговому учету, практические данные торговых организаций и холдингов.

В качестве конкретных методов исследования применялись: обобщение и детализация, сегментация и классификация данных, сравнение, наблюдение, абстрагирование, формализация. В ходе исследования проанализированы и использованы разработки, выполненные научными коллективами и отдельными учеными.

**Научная новизна диссертационного исследования** заключается в теоретическом обосновании и решении комплекса методических вопросов по формированию учетно-аналитического обеспечения управления торговыми холдингами.

Основные положения и выводы, представляющие научную новизну, заключаются в следующем:

- обоснована роль издержек обращения в оптовой и розничной торговле, исходя из особенностей формирования и потребностей учетно-аналитического обеспечения управления торговыми холдингами;

- даны методические рекомендации по учету издержек обращения, уточнен их состав в оптовой и розничной торговле, осуществляемой торговыми холдингами на внутреннем и внешнем рынках;

- выявлены особенности формирования издержек в оптовой торговле, связанные с формами ее организации, выбором каналов товародвижения, использованием трансфертных цен и необходимостью консолидации;

- даны рекомендации по совершенствованию учета в розничной торговле, в частности: по отражению результатов инвентаризации, учету товарных потерь, недостач в пределах и сверх норм естественной убыли; разработана модель учетной политики торгового холдинга, отражающая особенности учета в оптовой и розничной торговле;

- разработана методика учета прибыли и выделены особенности отражения отдельных ее элементов в финансовой отчетности торговых холдингов;

- обоснован выбор моделей учета прибыли для целей налогового учета в малых предприятиях торгового холдинга, направленных на повышение информативности управленческих решений.

**Теоретическое значение** полученных результатов состоит в теоретическом обосновании и методическом развитии учетно-аналитического обеспечения управления товародвижением, издержками и прибылью торговых холдингов.

**Практическая значимость** заключается в том, что выводы и предложения, полученные в результате выполненного исследования, могут быть использованы в практике работы разных торговых организаций и организаций других отраслей, осуществляющих свою деятельность в сфере оптовой и розничной торговли, на внутреннем и внешнем рынках. Практические разработки, содержащиеся в диссертации, могут послужить методической основой учета, формирования отчетности в торговых организациях.

Самостоятельное практическое значение имеют предложенные в работе:

- модель учетной политики торгового холдинга;
- регистры аналитического учета товарных потерь и естественной убыли торговых организаций;
- рекомендации по учету прибыли в оптовых организациях и малых торговых предприятиях.

**Публикации.** Основные положения диссертации изложены в 9 статьях общим объемом 3,24 п.л., в том числе 2 статьи - входящих в перечень ведущих рецензируемых научных журналов и изданий ВАК РФ.

**Объем и структура работы.** Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, библиографии, иллюстрирована таблицами, рисунками и приложениями, имеет следующее содержание:

Введение

**1. Теоретико-методические основы издержек обращения**

1.1. Теоретическое обоснование роли издержек обращения в информационном обеспечении управления торговыми холдингами

1.2. Нормативно-правовое обеспечение учета внешнеторговой деятельности торговых холдингов

1.3. Методические основы учета и критерии классификации издержек обращения в торговых организациях

**2. Организация учета издержек в торговых холдингах**

2.1. Особенности формирования издержек в оптовой торговле и их влияние на организацию учета

2.2. Организация учета издержек в розничной торговле

**3. Методические особенности учета прибыли и отражения ее в отчетности организаций торговых холдингов**

3.1. Учет прибыли и отражение отдельных ее элементов в отчетности торговых холдингов

3.2. Учет прибыли в малых предприятиях торгового холдинга

Заключение

Литература

Список приложений

## ОСНОВНЫЕ ИДЕИ И ВЫВОДЫ ДИССЕРТАЦИИ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

1. Обоснована роль издержек обращения в оптовой и розничной торговле, исходя из особенностей формирования и потребностей учетно-аналитического обеспечения управления торговыми холдингами.

Торговля является одной из важнейших отраслей экономики, на которую возложена функция обращения товаров, их мобилизация из производственной сферы в сферу обращения.

В работе отмечено, что традиционное представление оптовой и розничной торговли трансформированы в связи с особенностями российского налогового законодательства. Принадлежность организаций к опту и рознице определяется не по экономическому содержанию их деятельности, а по выделению оптового и розничного оборотов исходя из способов оплаты товаров.

В оптовой торговле важным моментом исполнения договоров купли-продажи является определение момента перехода права собственности на товар. Варианты определения этого момента при передаче покупателю в качестве предварительной или последующей оплаты влияют на организацию аналитического учета в организациях.

Для учета издержек немаловажное значение имеет вопрос их обоснованности. Поскольку экономическое обоснование издержек в законодательных актах не формулируется, на практике *экономическое обоснование* или *экономическую оправданность* понимают по-разному. Автором выделены следующие признаки экономической обоснованности издержек (или затрат) организаций торговли:

- прямая взаимосвязь затрат с предпринимательской деятельностью;
- прямая взаимосвязь затрат с возможностью получения дохода;
- связь затрат с обязанностями организации, условиями договора или положениями закона.

Торговые холдинги, осуществляя предпринимательскую деятельность, в отличие от торговых организаций - отдельных юридических лиц, несут трансакционные издержки, поэтому формирование договорной политики торговых холдингов также связано с трансакционными издержками.

Множество видов трансакционных издержек позволяет судить о множестве возможных способов их экономии. Важно в системе управления торговыми холдингами создать специальные координирующие или защитные механизмы для всех видов трансакций, которые разделены в работе по четырем признакам: по сфере взаимодействия; по времени совершения сделки; по типу и виду.

Существенными могут оказаться на практике издержки по принятию отдельных торговых организаций в холдинг, поскольку при консолидации органи-

заций необходимо инвестирование средств, обеспечивающих хозяйственный и управленческий контроль над входящей организацией. Этот процесс изначально должен найти свое отражение в учете трансакционных издержек, поскольку учет трансформационных и трансакционных издержек, обеспечивающих существование группы предприятий, как единого экономического механизма, является тем ключевым моментом, на котором базируется система консолидированного учета.

Для создания координирующего или защитного механизма, обеспечивающего снижение трансакционных издержек в торговых холдингах необходима эффективная учетная и договорная политика. Издержки, связанные с заключением и исполнением хозяйственных договоров и торговых контрактов, не все будут относиться к бухгалтерским. Некоторая их часть может иметь вероятностный характер и не подтверждаться первичными документами. Формировать учетную политику торговый холдинг может таким образом, чтобы рациональный учет издержек обращения во всех торговых организациях холдинга, трансакционных издержек, - способствовали оптимизации финансовых результатов и налогообложения. Для этого необходимо в учетной политике жестко регламентировать положения договорной политики, которая заключается в том, чтобы через юридическое оформление сделок воздействовать на способы их отражения в бухгалтерском и налоговом учете. Это позволит достичь экономических выгод. Таким образом, договорная политика может регулироваться учетной политикой и способствовать развитию координирующего механизма управления издержками.

В диссертации рассмотрена зависимость характера отражаемых в учете операций от видов договоров и торговых контрактов. Эта позиция, по мнению автора, является важной для формирования учетно-аналитической информации о денежных потоках, составляющих один из основных информационных блоков управления торговыми холдингами. На основе изучения документооборота внешнеторговой деятельности и требований законодательства выделены основные условия внешнеторговых контрактов, влияющих на организацию учета

**2. Даны методические рекомендации по учету издержек обращения, уточнен их состав в оптовой и розничной торговле, осуществляемой торговыми холдингами на внутреннем и внешнем рынках.**

Методической особенностью учета издержек обращения торговых холдингов является необходимость формирования и распределения трансакционных издержек (затрат). В ряде случаев методическая особенность учета издержек обращения торговых холдингов связана с сезонностью торговли определенными партиями товаров. Например, исследуемый торговый холдинг (рис. 1), специализирующийся на продаже мужской и женской одежды, делит деятельность своей компании на два сезона: весна-лето и осень-зима - по коллекциям одежды.



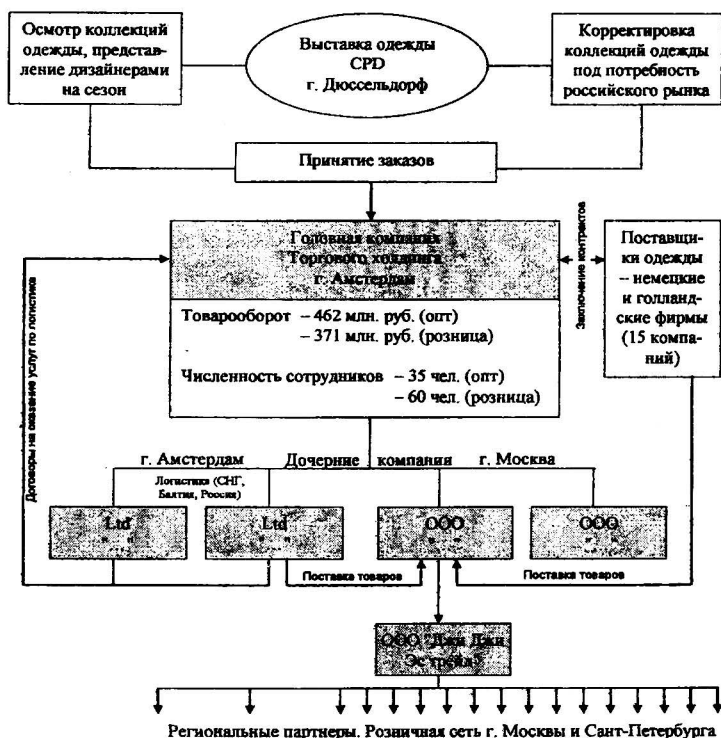


Рис. 1. Организация деятельности торгового холдинга

Трансакционные издержки исследуемого торгового холдинга связаны с участием в работе выставки одежды CPD, заключением договоров и контрактов, формированием заказов. Управление издержками, в целом, и трансакционными издержками торговых холдингов, в частности, должно быть рассчитано на взаимосвязь совокупных издержек с объемом реализации товаров и прибыли, получаемой организациями от продаж. Рассматривая содержание издержек обращения в торговых холдингах, следует учитывать не только условия, в которых они формируются, но и сложившиеся традиционные подходы к выделению статей в зависимости от специфики вида торговой деятельности. Состав статей издержек обращения проанализирован в работе сравнительно по: издержкам обращения в оптовой и розничной торговле, издержкам обращения по экспорту товаров.

На состав издержек обращения влияет также организационная структура деятельности торговой организации, в которой могут быть выделены самые разные функциональные единицы (отдел закупок, склады, складские комплексы, отдел продаж). Поэтому статьи издержек обращения могут быть сформированы относительно выделенных центров ответственности или мест возникновения затрат с определенной функцией центра ответственности.

Кроме того, подходы к выделению в учете на основе технологической организации торговли управленческих бизнес-процессов: снабжение - хранение - сбыт - управление, позволяют выделять в структуре издержек обращения одноэлементные статьи и комплексные статьи.

**3. Выявлены особенности формирования издержек в оптовой торговле, связанные с формами ее организации, выбором каналов товародвижения, использованием трансфертных цен и необходимостью консолидации.**

В зарубежной и отечественной практике выделяют четыре основных формы организации оптовой торговли (рис. 2).



**Рис. 2. Основные формы организаций оптовой торговли**

Применение разных форм организации оптовой торговли позволяет регламентировать движение товарных потоков, от эффективности которых зависит объем торгового оборота и прибыль холдинга.

Основная масса издержек организаций оптовой торговли связана с издержками товародвижения, в котором можно выделить следующие элементы: транспортировку, в том числе за пределы региона; складирование; поддержание товарно-материальных запасов; получение и отгрузку товара; упаковку; административные расходы; обработку заказов.

По величине самым большим является элемент "транспортировка", удельный вес которого в общем объеме издержек товародвижения занимает до 50%.

В работе отмечено, что идеальных систем товародвижения, обеспечивающих максимальный сервис для клиентов и покупателей при минимальных издержках по распределению товара, не существует. Все издержки товародвижения связаны между собой. Например, учет издержек обращения тесно связан с формированием ценовой политики и выбором способов товародвижения; наличие посредников в оптовой торговле оказывает влияние на уровень издержек обращения по-разному, поскольку у каждого посредника сформированы собственные каналы распределения товаров и товародвижения.

С позиции логистики типичные каналы распределения товаров без и с использованием посредников отражены на схеме (рис. 3).

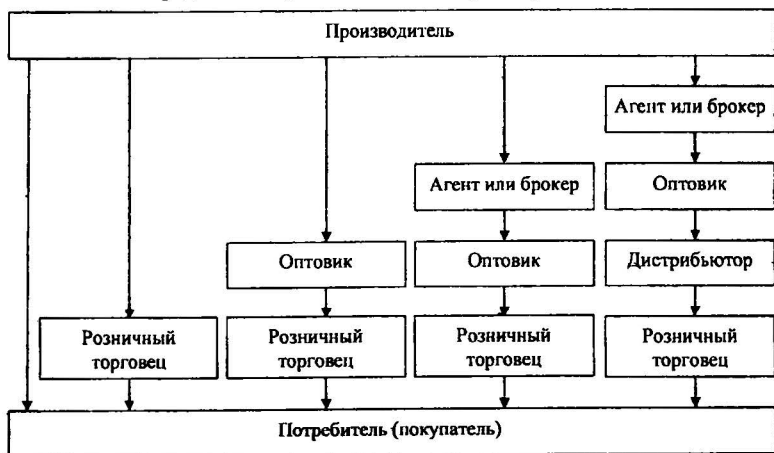


Рис. 3. Типичные каналы товародвижения

Чем больше вовлекается участников в каналы распределения товаров и товародвижения, тем больше причин для роста издержек товародвижения, особенно связанных с транспортировкой товаров.

В диссертации раскрыта структура транспортных издержек в зависимости от видов транспорта (железные дороги, автотранспорт, водный и воздушный транспорт), дана характеристика переменных, постоянных, сопряженных и общих издержек.

Для торгового холдинга, осуществляющего централизованную закупку (заготовку) товаров для продажи через организации, входящие в состав холдинга, автором предложена методика распределения транспортных расходов, осуществляемая в четыре этапа:

*1 этап.* Определение суммы совокупных транспортных издержек, связанных с формированием товарных запасов в целом для холдинга. Возможное участие (кроме головной организации) организаций холдинга в оказании транспортных услуг должно отражаться в системе консолидированного учета с отражением издержек изначально в организации, осуществляющей транспортные услуги, затем с передачей издержек через авизо головной организации холдинга. Для формирования совокупной суммы транспортных издержек рекомендовано использовать специальные регистры, содержащие информацию:

- о сумме затрат на основании первичных документов организаций, осуществляющих транспортировку товаров (в разрезе организаций, видов (групп) товаров);

- о распределении заготовленных запасов товаров по местам (складам) и предварительным срокам их хранения.

*2 этап.* Распределение совокупной суммы транспортных издержек между общим объемом продаж товаров холдингом в целом и запасами товаров в местах их хранения. Для распределения издержек используются показатели:

- сальдо издержек на начало месяца (дебет счета 44 в части суммы транспортных расходов);

- издержки по поступившим товарам за месяц (оборот счета 44 в части суммы транспортных расходов);

- объем реализованных товаров за месяц (дебет счета 90 в части суммы товаров, списанных к реализации);

- остаток нерезализованных товаров на конец месяца (в местах их хранения).

На основе определения среднего процента транспортных издержек распределяется их стоимость для отнесения на объем реализованных товаров и на остаток нерезализованных товаров.

*3 этап.* Распределение доли транспортных издержек, относящихся на объем продаж (реализованных товаров) между организациями холдинга, пропорционально объему проданных товаров.

*4 этап.* Оформление авизо доли транспортных издержек от головной организации в организацию холдинга для отражения их в учете.

В работе раскрыты особенности консолидированного учета движения товаров внутри холдинга и использование трансфертных цен; предложена форма трансформационной таблицы бухгалтерских записей по передаче товаров внутри холдинга.

4. Даны рекомендации по совершенствованию учета в розничной торговле, в частности: по отражению результатов инвентаризации, учету товарных потерь, недостач в пределах и сверх норм естественной убыли; разработана модель учетной политики торгового холдинга, отражающая особенности учета в оптовой и розничной торговле.

Среди розничных предприятий, также как и среди оптовых, есть предприятия с полным и ограниченным обслуживанием. Все услуги, которые оказывают организации розничной торговли (магазины) можно разделить на три группы (табл. 1).

**Таблица 1. Типичные услуги, оказываемые розничными магазинами**

Предпродажные услуги	Послепродажные услуги	Дополнительные услуги
1. Прием заказов по телефону	1. Доставка покупок	1. Инкассирование чеков
2. Прием заказов (или отправка покупок по почте)	2. Обычная упаковка (или затаривание) покупок	2. Справочная служба
3. Проведение рекламы	3. Подарочная упаковка	3. Бесплатная автостоянка
4. Оборудование витрин	4. Подготовка товара	4. Рестораны, кафе
5. Внутримagaзинные экспозиции	5. Возврат товаров	5. Услуги по ремонту
6. Примерочные	6. Переделка товара	6. Оформление интерьера
7. Часы работы	7. Портновские услуги	7. Предоставление кредитов
8. Показы мод	8. Установка товара	8. Комнаты отдыха в магазинах
9. Принятие старых товаров	9. Нанесение надписей на товары	9. Присмотр за детьми
	10. Доставка наложенным платежом	

Особенности организации учета в розничной торговле прямо связаны с оказываемыми услугами. По значимым по объему услугам надлежит организовать раздельный учет издержек. В этом случае потребуется значительная детализация издержек и выделение необходимых аналитических позиций в системе счетов.

Факторами, влияющими на организацию учета издержек в организациях розничной торговли выделены: 1 - отраслевые особенности приобретенных для продажи в розницу товаров, например, продовольственные, товары различных отраслей промышленности; 2 - сроки хранения товаров и наличие товарных потерь; 3 - режим налогообложения и другие. Возможность или невозможность длительного их хранения является особенно важным фактором, влияющим на организацию учета товарных потерь. Наличие этого фактора влечет за собой необходимость отражения в учете издержек, связанных с поддержанием и сохранением товарных запасов в организациях розничной торговли.

В работе дана характеристика товарных потерь, возникающих у розничных торговых организаций, раскрыты особенности их учета на счетах и предложены регистры аналитических отчетов: "О недостатках товарах, выявленных в результате инвентаризации и контрольных проверок", предусмотренных для отражения информации в разрезе ассортимента товаров, в разрезе виновных лиц, в пределах и сверх норм естественной убыли.

Разработанная в диссертации модель учетной политики построена на примере исследуемого торгового холдинга. Ее применение, по мнению автора, позволяет выстраивать методические приоритеты формирования учетной информации в разрезе оптовой и розничной торговой деятельности.

**5. Разработана методика учета прибыли и выделены особенности отражения отдельных ее элементов в финансовой отчетности торговых холдингов.**

Теоретическое обоснование учетной категории "прибыль" рассмотрено автором с позиции трех основных подходов:

- *первый* - основан на классической экономической теории, которая утверждает в качестве главной цели хозяйственной деятельности предприятия максимизацию прибыли;

- *второй* - связан с теорией устойчивого экономического роста, которая главной целью хозяйственной деятельности выдвигает финансовое равновесие организации в процессе ее развития, что обеспечивает длительную бескризисную деятельность и поступательное расширение торгового оборота.

- *третий* - основан на современной экономической теории и в качестве главной цели развития холдинга выделяет максимизацию благосостояния его собственников, что находит конкретное выражение в максимизации рыночной стоимости предприятия.

Финансовые результаты деятельности торговых холдингов складываются из совокупных прибылей и убытков, полученных организациями, входящих в состав холдинга. Торговая деятельность в силу своей отраслевой специфики обуславливает формирование финансового результата, на который кроме прибыли от продаж влияют прочие доходы и расходы. Отдельные виды таких доходов и расходов проанализированы в работе, даны методические рекомендации по учету курсовых разниц, возникающих по торговым операциям экспорта, импорта.

Автором сделан вывод, что для оформления специфических документов, например, транспортных накладных, требуется четкий внутренний порядок. Поэтому, график документооборота, сопровождающего экспортные и импортные операции, должен быть разработан отдельно от общего графика документооборота и описывать порядок его применения в учетной политике организации.

Отмечено, что особым документом является грузовая таможенная декларация (ГТД), которая необходима для таможенного контроля. Однако для отражения информации по ГТД в учете торговых организаций требуется дополнительная информация, поскольку движение товаров с таможенного пункта до склада импортера в ГТД не регистрируется. Поэтому для организации аналитического учета в исследуемых торговых организациях автором предложен дополнительный аналитический регистр, в котором может быть отражена следующая информация (табл. 2).

**Таблица 2. Накопительный аналитический регистр к счету 52 "Валютный счет" по импорту товаров за март 200X года**

Импортёр, № контрак- та, дата	Отгруженная продукция					№ ГТД и отметки таможен	Стои- мость фактур- ная (по ГТД)	№ и дата счёт- факту- ры	Транс- порт	Оплата			
	Про- дук- ция	Ко- ло, мест	Стои- мость, \$ (€)	Стои- мость, руб.	НДС, руб.					№ и дата МО	Сум- ма, \$ (€)	Сумма на дату по- ступле- ния, руб.	Итого, руб.
Трейд // 210 от 19.04 09 (€)	Муж- ская одеж- да	9996		284886	13967	ГТД № 1990 // ТАМОЖНЯ 25.12.07 // ТАМОЖНЯ МАПП 28.12.07 МО- СКОВСКОЕ		№ 13933 от 25.12.07	с/мр 122				284886
	Услу- ги	3000		4700									4700
		9996		289586	13967								289586
Трейд // 181 от 02.02.09 (€)	Услу- ги	3000		4700		ГТД № 1989 // ТАМОЖНЯ 25.12.07 // ТАМОЖНЯ МАПП 28.12.07 МО- СКОВСКОЕ		№ 13932 от 25.12.07	с/мр 122				4700
	Жен- ская одеж- да	12000		342000	16767								342000
		12000		346700	16767								346700

Совершенствование учета прибыли в исследуемых торговых холдингах в диссертации рассмотрено в двух направлениях:

- первое связано с отражением прибыли по сегментам торговой деятельности, поскольку для торговых холдингов, имеющих в своем составе оптовые, оптово-розничные, розничные, крупные, средние и малые торговые организации, определение сегментов является сложным в организационном плане. Кроме того, деятельность каждой организации тоже может быть признана отдельным сегментом в отчетности холдинга;

- второе связано с использованием инструментария управления рисками при контроле за формированием прибыли. Наиболее чувствительной к риску является такая область деятельности торгового холдинга, как транспортировка товаров, причем на внутреннем рынке риск выше, чем при транспортировке товара на внешний рынок.

Анализ положений МСФО (IAS) 14 "Сегментная отчетность" и его новая версия МСФО (IFRS) 8 "Сегментная отчетность" легли в основу рекомендации автора по организации формирования финансового результата и отражения их в отчетности торговых холдингов.

На отчетные сегменты, выделенные для подготовки консолидированной отчетности в торговых холдингах, должны быть установлены пороговые значения:

- 1 - отраженная в отчетности по сегменту выручка от продаж, включая продажи внешним клиентам и продажи (передачи) между сегментами, должна составлять не менее 10% от выручки от совокупной выручки от продаж всех операционных сегментов холдинга;

- 2 - отраженная в отчетности по сегменту прибыль (убыток) в абсолютном выражении должна составлять не менее 10% от наибольшего из следующих показателей: а) объединенной прибыли всех операционных сегментов, которые не отразили убыток; б) объединенный убыток всех операционных сегментов, которые отразили убыток;

- 3 - активы сегмента должны составлять не менее 10% от объединенных активов всех операционных сегментов.

Холдинг может принять решение для выделения сегментов при наличии хотя бы одного из трех пороговых значений.

Независимо от размеров, два или более операционных сегментов холдинга могут быть объединены в отчетности, если они имеют аналогичные характеристики:

- а) одинаковый характер (ассортимент) реализуемых на рынке товаров и оказываемых услуг;
- б) одинаковые вид или категория клиентов, являющихся потребителями (покупателями) товаров и услуг;
- в) одинаковые методы, используемые для продвижения (перемещения) товаров на рынок и виды оказываемых услуг.

Для организации аналитического учета в торговых холдингах и консолидированного учета в разрезе сегментов, предложена модель (рис. 4).



Рис. 4. Схема формирования финансового результата (прибыли или убытка) деятельности сегментов, для отражения в отчетности



**6. Обоснован выбор моделей учета прибыли для целей налогового учета в малых предприятиях торгового холдинга, направленных на повышение информативности управленческих решений.**

Учет прибыли малых предприятий, входящих в состав торгового холдинга рассмотрен с позиции сближения бухгалтерского и налогового его видов. Обоснован выбор наиболее эффективного налогового режима для учета налоговой базы при применении упрощенной системы налогообложения и единого налога на вмененный доход. Примеры расчета выполнены для малых предприятий, входящих в торговый холдинг.

Рассмотрено влияние на финансовые результаты деятельности малых предприятий использование аутсорсинга и аутстаффинга, а также взаимосвязи налогообложения доходов (прибыли) с действующим механизмом ценообразования.

## **СПИСОК РАБОТ, ОПУБЛИКОВАННЫХ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ**

### **Статьи в журналах и изданиях, рекомендуемых ВАК:**

1. *Шотт, О.И.* Учетно-аналитическая информация в управлении торговыми организациями [Текст] / О.И. Шотт // Экономика и право. - 2010. - № 12. - С. 278-284. - 0,7 п.л.

2. *Шотт, О.И.* Учет в торговых организациях в современных условиях [Текст] / О.И. Шотт // Вестник университета. - 2010. - № 35. - С. 295-298. - 0,5 печ.л.

### **Статьи и тезисы докладов в других изданиях:**

3. *Шотт, О.И.* Анализ международных и российских подходов к отражению в отчетности товарных запасов [Текст] / О.И. Шотт // Актуальные проблемы развития потребительского рынка: материалы VIII межрегиональной научно-практической конференции, 21 апреля 2010 г. - Красноярск: КГТЭИ, 2010. - С. 244-248. - 0,3 печ.л.

4. *Шотт, О.И.* Инструменты оперативного управления финансами торговых корпораций [Текст] / О.И. Шотт, Т.П. Сацук // - Красноярск: КГТЭИ, 2010. - С. 244-248. - 0,3 печ.л. (вклад автора - 0,15 печ. л.)

5. *Шотт, О.И.* Информационные технологии в управлении финансами предприятий [Текст] / О.И. Шотт, Т.П. Сацук // Информационные технологии и математическое моделирование в экономике, технике, экологии, образовании, педагогике и торговле: материалы I научно-практической интернет-конференции с международным участием. - Красноярск-Гвадалахара, 2008. - С. 246-250. - 0,3 печ. л. (вклад автора - 0,15 печ. л.)

6. *Шотт, О.И.* Инструментальные аспекты управленческого учета в системе финансового контроллинга [Текст] / Т.П. Сацук, О.И. Шотт // Актуальные проблемы учета, экономического анализа и финансово-хозяйственного контроля деятельности организаций: материалы международной научно-практической конференции, 11 апреля 2008 г. - Воронеж, 2008. - С. 26-28. - 0,2 печ.л. (вклад автора - 0,1 печ.л.)

7. *Шотт, О.И.* Формирование бюджетной системы управления финансами предприятия [Текст] / Т.П. Сацук, О.И. Шотт // Материалы V региональной научно-практической конференции 17 апреля 2008 г. «Проблемы бухгалтерского учета, налогообложения, аудита и экономического анализа в условиях реформирования российской экономики». - Красноярск: Изд-во «Гротеск», 2008. - С. 329-334. - 0,4 печ.л. (вклад автора - 0,2 печ.л.)

8. *Шотт, О.И.* Механизм оценки рисков от товарных потерь [Текст] / Т.П. Сацук, О.И. Шотт // Информационные технологии и математическое моделирование в экономике, технике, экологии, образовании, педагогике и торговле: материалы II научно-практической Интернет-конференции с международным участием». - Красноярск-Гвадалахара, 2009. - С. 152-156. - 0,3 печ.л. (вклад автора - 0,15 печ.л.)

9. *Шотт, О.И.* Аспект современного управленческого учета [Текст] / Т.П. Сацук, О.И. Шотт // Теория и практика коммерческой деятельности: материалы всероссийской научно-практической конференции с международным участием студентов, аспирантов и практических работников, 27-28 марта 2003 г. -Т. 1. - Красноярск: КГТЭИ, 2003. - С. 354-357. - 0,24 печ.л. (вклад автора - 0,12 печ.л.)



**Автореферат**

Подписано в печать 15.03.2011 г. Заказ № К1/1066. Тираж 100 экз.

Отпечатано в КОПИЦЕНТРЕ ООО "Ланфорт",

г. Йошкар-Ола, ул. К.Маркса, 110, т. 45-55-64